

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 27626C**

Inscrit le 7 janvier 2011

---

### **Audience publique du 28 avril 2011**

**Appel formé par  
la société anonyme ... S.A., ...  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 1<sup>er</sup> décembre 2010 (n° 26754 du rôle)  
dans un litige l'opposant à une  
décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial  
communal**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 27626C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 7 janvier 2011 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à ..., immatriculée auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses organes en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 1<sup>er</sup> décembre 2010, l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 décembre 2009 déclarant irrecevables pour défaut d'intérêt ses réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007 et recevant en la forme ses réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tout en les rejetant comme non fondées ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 7 février 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 2 mars 2011 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 avril 2011.

-----

Par courrier conjoint du 17 décembre 2004, les sociétés anonymes ... et ... ainsi que les sociétés ... et ... (actuellement ...), la dernière nommée agissant en tant que société mère des six autres sociétés et ayant son siège social en Belgique, introduisirent auprès du bureau d'imposition Sociétés VI du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné le « *bureau d'imposition* », une demande tendant à l'intégration fiscale des sociétés filiales d'après le régime prévu par l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* ». Cette demande précisa que la société anonyme ... était, conformément à une résolution afférente de son conseil d'administration du 7 avril 2005, appelée à prendre en charge toutes les obligations procédurales et matérielles applicables à la société mère dans le cadre du régime d'intégration fiscale.

Par décision du 25 janvier 2005, le préposé du bureau d'imposition refusa de faire droit à cette demande au motif que les conditions prévues par l'article 164bis LIR n'étaient pas remplies et, plus particulièrement, au motif qu'« *aucune des sociétés ne possède la qualité de société mère résidente pleinement imposable ou d'établissement stable indigène de la société mère des autres sociétés concernées* ».

Par lettre de leur mandataire du 22 avril 2005 et réceptionnée par la direction de l'administration des Contributions directes le 25 avril 2005, les cinq sociétés anonymes ..., réclamèrent devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », contre la susdite décision de refus du bureau d'imposition du 25 janvier 2005.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 avril 2005 et inscrite sous le numéro 19717 du rôle, les cinq sociétés anonymes ... firent introduire un recours contentieux tendant à l'annulation de la même décision du bureau d'imposition Sociétés VI du 25 janvier 2005.

Leur réclamation étant restée sans réponse, les mêmes 5 sociétés firent introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 8 novembre 2005 et inscrite sous le numéro 20624 du rôle, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la même décision du bureau d'imposition Sociétés VI du 25 janvier 2005 à défaut de décision du directeur ayant statué sur les mérites de leur réclamation introduite le 25 avril 2005. Par courrier séparé annexé à cette requête, lesdites sociétés sollicitèrent la jonction de leur recours avec celui inscrit sous le numéro 19717 du rôle.

Par jugement rendu le 23 août 2006 (n° 19717 et 20624 du rôle), le tribunal administratif joignit ces deux recours et décida qu'il y avait lieu de faire droit à la demande des cinq sociétés ayant introduit le recours de se voir appliquer le régime d'intégration fiscale selon les modalités précisées dans leur demande afférente du 17 décembre 2004, tout en renvoyant l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution.

Par un arrêt du 19 avril 2007 (n° 21979C du rôle), la Cour administrative réforma le prédit jugement et déclara le recours introduit par les cinq sociétés non justifié, en retenant que le refus du bureau d'imposition d'admettre l'application du régime de l'intégration fiscale n'était ni contraire à la Convention belgo-luxembourgeoise contre la double

imposition du 17 septembre 1970, tel que cela avait été retenu par le tribunal administratif, ni contraire au droit communautaire.

En date du 1<sup>er</sup> avril 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... S.A., ci-après désignée par la « *société ...* », des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2004, 2005, 2006 et 2007.

Par courrier du 18 juin 2009, la société ... introduisit une réclamation contre lesdits bulletins en demandant au directeur « *de rectifier les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007 en intégrant fiscalement les résultats fiscaux de ... SA (et des trois autres sociétés luxembourgeoises reprises ci-dessus [à savoir les sociétés anonymes .... avec ceux d'... SA,*

*de considérer ... SA comme la société mère au sens de l'article 164bis LIR en vue d'établir la déclaration fiscale commune à tout le groupe d'intégration et d'être redevable envers l'Administration des contributions directes des dettes du groupe d'intégration au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités [et] de l'impôt commercial communal* ».

Le directeur statua sur cette réclamation par une décision du 22 décembre 2009 (n° C 15206 du rôle) libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 30 juin 2009 par le sieur ..., au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-1616 Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005, 2006 et 2007, tous émis le 1<sup>er</sup> avril 2009 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que si l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas l'avoir intégrée fiscalement avec quatre sociétés luxembourgeoises ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2006*

*Considérant qu'aux termes de l'article 164bis L.I.R., « les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à*

*faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène » ;*

*Considérant que l'instruction au contentieux a révélé que la réclamante, ainsi que les quatre sociétés luxembourgeoises sont toutes des filiales d'une société de droit belge dénommée « .... » ;*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal de la réclamante que celle-ci, ensemble avec les quatre autres sociétés luxembourgeoises, i.e. les sociétés anonymes ..., , ont introduit une demande d'être intégrées fiscalement au sens de l'article 164bis L.I.R. ;*

*Considérant que la demande du régime d'intégration fiscale a été refusée par le bureau d'imposition en date du 25 janvier 2005 ;*

*Considérant que par la suite, la requérante et les quatre sociétés luxembourgeoises ont introduit un recours auprès du tribunal administratif qui a été vidé par le jugement du 23 août 2006, n° 19717 et 20624 du rôle et l'arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007, n° 21979C du rôle ;*

*Considérant que l'arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007 a retenu que l'article 164bis L.I.R., visant l'intégration fiscale de sociétés filiales dans leur société mère ou dans l'établissement stable de leur société mère, pose le principe que l'intégration fiscale ne se conçoit en dehors de la participation et partant la prise en considération de la société mère et qu'elle ne se conçoit qu'à l'intérieur du périmètre d'intégration d'une seule et même juridiction fiscale ;*

*Considérant que l'arrêt de la Cour administrative dit encore que « pareille conception de l'intégration fiscale n'implique nullement une discrimination des entreprises luxembourgeoises dont le capital est détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents belges par rapport à des entreprises luxembourgeoises dont le capital est détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents luxembourgeois, de même qu'il n'y a point de traitement discriminatoire de sociétés mères non résidentes par rapport aux sociétés mères résidentes, étant donné que l'intégration fiscale est rendue possible toutes les fois qu'une compensation verticale des résultats entre sociétés au sein du champ de compétence fiscale de l'État luxembourgeois est possible, étant relevé encore que si l'article 164bis L.I.R. s'oppose certes à l'intégration fiscale des seules filiales d'une société mère non résidente, il s'oppose de même à l'intégration fiscale des seules sociétés filiales d'une société mère résidente, de sorte qu'il n'y a point de traitement moins favorable – tel que prohibé par l'article 24 § 6 de la Convention belgo-luxembourgeoise – des entreprises dont le capital est détenu en totalité ou en partie par des résidents belges par rapport aux entreprises dont le capital est détenu en totalité ou en partie par des résidents luxembourgeois » ;*

*Considérant en dernier lieu que la Cour administrative a encore retenu que le droit luxembourgeois sur l'intégration fiscale s'exerce dans le respect du droit communautaire en traitant les sociétés mères résidentes de la même manière que les établissements stables de sociétés mères non résidentes ;*

*Considérant que la requérante demande de considérer la société « sœur » ... comme société mère au sens de l'article 164bis L.I.R. ;*

*Considérant que la compensation des résultats fiscaux (positifs et négatifs) de sociétés « sœurs » en dehors de la société mère n'est pas visée par l'article 164bis L.I.R. ;*

*qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a établi les bases d'imposition de l'année 2006 en refusant l'intégration fiscale de la réclamante avec les quatre autres sociétés luxembourgeoises ;*

*En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007*

*Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;*

*Considérant que les montants de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2004, 2005 et 2007 ont été fixés à zéro euro et que la requérante ne prétend pas à la fixation d'une cote d'impôt positive ;*

*qu'il en découle que les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007 doivent être déclarées irrecevables pour défaut d'intérêt ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit les réclamations irrecevables pour défaut d'intérêt en ce qu'elles concernent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007,*

*reçoit les réclamations en la forme contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006,*

*les rejette comme non fondées ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 26 mars 2010, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de ladite décision du directeur du 22 décembre 2009.

A travers un jugement du 1<sup>er</sup> décembre 2010, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas fondé. Le tribunal confirma d'abord la décision d'irrecevabilité du directeur en ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2007 sur base du § 232 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». Ensuite, quant aux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2006, le tribunal rejeta l'argumentation de la demanderesse en constatant d'abord que les modalités de la demande tendant au bénéfice de l'intégration fiscale telle que formulée par la demanderesse sont toujours celles qui avaient été à la base de la demande précédente du 17 décembre 2004 en ce qu'elle tend à l'intégration fiscale non pas des résultats des sociétés filiales dans ceux de la maison mère, partant à une intégration verticale, mais à une intégration horizontale, c'est-à-dire à l'intégration des résultats de la demanderesse, ensemble avec ceux de trois autres sociétés filiales (à savoir ...), avec les résultats d'une des filiales, à savoir la société ... S.A., que la demanderesse voudrait faire considérer pour les besoins de la cause comme la maison mère au sens de l'article 164bis LIR.

Ensuite, le tribunal retint que l'article 164bis LIR autorise un régime d'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés impliquant une compensation verticale de

résultats, mais n'envisage pas l'hypothèse d'une intégration horizontale entre sociétés filiales d'un même groupe, tout en renvoyant à cet égard à l'arrêt prévisé de la Cour administrative du 19 avril 2007. Le tribunal écarta également l'argumentation de la demanderesse fondée sur le non-respect du droit communautaire en jugeant que les reproches formulés étaient fondés sur une prémisse erronée, que l'intégration fiscale avait été refusée non pas en raison du fait que la société mère n'est pas résidente fiscale au Luxembourg ou ne dispose pas d'un établissement stable au Luxembourg, mais en raison du fait que l'intégration fiscale horizontale entre filiales ne rentre pas dans les prévisions de l'article 164bis LIR, de manière que l'élément transfrontalier exigé pour que la question de la compatibilité de la disposition nationale appliquée par l'administration avec la liberté d'établissement puisse se poser faisait défaut en l'espèce, le refus litigieux n'étant nullement fondé sur la résidence de la société mère, étant relevé encore par le tribunal que le constat que l'intégration horizontale ne rentre pas dans les prévisions de l'article 164bis LIR vaudrait tant dans l'hypothèse où la maison mère des filiales est une société indigène que dans celle où elle est une société étrangère.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 7 janvier 2011, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 1<sup>er</sup> décembre 2010.

### **Quant à la recevabilité de l'appel**

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité de l'appel tiré de la non-conformité de la requête d'appel à l'article 41 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en faisant valoir que ladite requête contiendrait « *de longs exposés redondants et développements théoriques (sur 45 pages !)* relatifs à des problématiques et situations qui sont complètement étrangères au présent litige qui a été définitivement toisé par arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007 (n° 21979C) », de manière à ne pas répondre à l'exigence d'un exposé **sommaire** des faits et moyens invoqués posée par cette disposition.

Il se dégage cependant de la lecture de la requête d'appel qu'elle comporte non pas des développements théoriques non pertinents en l'espèce, mais une analyse détaillée de l'évolution récente du droit communautaire qui aurait, selon l'appelante, pour conséquence que la solution retenue par le directeur ne pourrait plus être valablement retenue et que la soumission d'une question préjudicielle à la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) s'imposerait en l'espèce. Cette double argumentation ne saurait partant être qualifiée de non-conforme à l'article 41 (1) de la loi susvisée du 21 juin 1999.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que l'argumentation de l'appelante tenant au non-respect de l'article 24 (6) de la Convention modifiée entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 17 septembre 1970, ci-après désignée par la « *Convention* », constituerait une demande nouvelle en appel prohibée par l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999.

On entend par demande nouvelle en appel la demande qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant la Cour à l'appui d'une prétention.

Or, en l'espèce, la requête d'appel a pour objet, tout comme la requête introductive de première instance, la réformation, sinon l'annulation de la décision directoriale du 22 décembre 2009 et la cause de cette voie de recours réside dans l'affirmation de la non-

conformité à la loi des cotes d'impôt fixées par les différents bulletins litigieux. Tout comme le moyen fondé sur le non-respect du droit communautaire, l'argumentaire de l'appelante fondé sur le non-respect de la Convention s'analyse en un moyen à l'appui de cette demande de réformation, sinon annulation de la décision directoriale et non pas en une demande nouvelle.

Il s'ensuit que les deux moyens d'irrecevabilité soulevés par le délégué du gouvernement sont à rejeter.

D'un autre côté, l'appelante soutient pour la première fois à travers son mémoire en réplique en instance d'appel qu'elle solliciterait à titre principal l'intégration verticale de la société belge ...et de ses cinq filiales luxembourgeoises et que la demande ne viserait qu'à titre subsidiaire, à défaut de pouvoir obtenir cette intégration verticale transfrontalière, l'intégration fiscale des cinq filiales luxembourgeoises, la société ... étant délégué afin d'assumer les droits et obligations de la société faîtière du groupe.

Or, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement a relevé à l'audience des plaidoiries que cette demande principale d'une intégration verticale diffère de celle formulée à travers la demande susvisée du 17 décembre 2004, tendant à la seule intégration horizontale des filiales luxembourgeoises, et invoquée seule à travers la réclamation du 18 juin 2009 et le recours contentieux introduit le 26 mars 2010 devant le tribunal administratif.

Par voie de conséquence, cette demande principale d'une intégration verticale doit être déclarée irrecevable en tant que demande nouvelle en appel prohibée par les articles 41 (2) et 58 de la loi susvisée du 21 juin 1999.

Il découle de ces développements que l'appel sous analyse est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi, sauf que la demande nouvelle tendant à l'intégration verticale de la société belge ... avec ses filiales luxembourgeoises est à déclarer irrecevable.

### **Quant au fond**

Il se dégage de la requête d'appel que l'appelante reproche en substance au directeur de ne pas être revenu sur la décision du bureau d'imposition du 25 janvier 2005 ayant refusé de faire droit à la demande d'intégration fiscale du 17 décembre 2004 la concernant et de ne pas avoir opéré l'intégration de ses résultats dans ceux de la société ... S.A. ensemble avec ceux des autres sociétés du groupe visées dans la demande susvisée du 17 décembre 2004.

A l'appui de cette demande, l'appelante se prévaut d'abord d'une contrariété des dispositions de l'article 164bis LIR avec le droit de l'Union européenne et plus particulièrement avec le principe de la liberté d'établissement et elle soutient que le Traité sur l'Union européenne aurait obligé l'administration, eu égard à l'évolution de la jurisprudence communautaire postérieure à l'arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007, à réexaminer sa décision antérieure. En second lieu, l'appelante estime que le refus du bénéfice du régime de l'intégration fiscale dans la situation de l'espèce s'analyserait en une discrimination prohibée par l'article 24 (6) de la Convention au motif que ce refus serait fondé exclusivement sur le fait que la société mère serait résident belge.

Cependant, la Cour a été amenée à soulever à l'audience des plaidoiries la question, ensuite librement discutée par les parties, de savoir si un recours contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal peut valablement déférer au juge administratif une décision de refus d'accès au régime de l'intégration fiscale.

En effet, contrairement aux soutènements de l'appelante, une décision relative à l'admission d'un groupe de sociétés au régime de l'intégration fiscale doit être qualifiée de décision distincte de l'imposition même. Ainsi, l'article 164bis LIR prévoyait dans sa teneur initiale que le bénéfice de l'intégration fiscale était accordé par un agrément du ministre des Finances et cet agrément constituait partant une décision autonome distincte des impositions des sociétés concernées et donnant suite à une demande particulière en ce sens. Si la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects a supprimé cette compétence du ministre des Finances afin de « *faciliter la procédure de l'octroi du régime de l'intégration fiscale* » (projet de loi portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, doc. parl. 4855, commentaire des articles, p. 131) et si la compétence afférente a été implicitement reconnue aux bureaux d'imposition, rien n'indique que le législateur ait, à ce moment, également entendu abolir le caractère autonome de la décision sur l'admission au régime de l'intégration fiscale, lequel caractère découlant encore nécessairement du fait qu'une telle décision porte sur un certain nombre d'années d'imposition et qu'elle concerne une pluralité de sociétés imposables relevant, le cas échéant, de la compétence de différents bureaux d'imposition.

Or, les actes décisionnels que l'appelante conteste à travers sa réclamation du 18 juin 2009 et son recours contentieux sous analyse, même si celui-ci est formellement dirigé contre la décision directoriale du 22 décembre 2009, sont les quatre bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les quatre bulletins de l'impôt commercial communal, portant tous sur les années 2004 à 2007 et tous émis le 1<sup>er</sup> avril 2009 à l'égard de l'appelante seule. Il se dégage de l'analyse du contenu de ces bulletins qu'ils représentent des bulletins d'impôt *strictu sensu* qui se limitent à fixer les bases d'imposition et à liquider l'impôt sur le revenu des collectivités ou l'impôt commercial communal en conséquence pour chacune des années d'imposition concernées et qu'ils ne comportent aucune mention permettant de conclure qu'ils véhiculeraient, au-delà de l'objet d'un bulletin d'impôt *strictu sensu*, également une décision séparée portant sur l'application du régime d'intégration fiscale à l'appelante. Ces bulletins se confinent plutôt à tirer les conséquences de la décision de refus d'admission au régime de l'intégration fiscale du 25 janvier 2005, définitivement confirmée par l'arrêt prévisé du 19 avril 2007, en procédant aux impositions individuelles de l'appelante pour les années d'imposition en cause sans comporter une nouvelle décision sur l'admission ou non de l'appelante ensemble avec d'autres sociétés du même groupe au régime de l'intégration fiscale.

Il s'ensuit qu'au-delà de la motivation de la décision directoriale déferée, le recours contentieux sous analyse, dirigé exclusivement contre des bulletins d'impôt *strictu sensu*, n'a pas pu déferer directement au juge administratif une décision administrative du bureau d'imposition ayant pour objet l'admission ou non de l'appelante, ensemble avec d'autres sociétés résidentes du même groupe, au régime de l'intégration fiscale et qu'en conséquence, l'argumentation de l'appelante que les impositions litigieuses seraient en elles-mêmes non conformes au droit communautaire et à l'article 24 de la Convention en raison du refus d'admission au régime de l'intégration y contenu doivent d'emblée être écartées comme non pertinentes.

Dans un deuxième ordre d'idées, l'appelante invoque une violation par l'administration des Contributions directes de l'article 10 du Traité instituant la Communauté européenne (Traité CE), actuellement abrogé et remplacé en substance par l'article 4, alinéa 3 du Traité sur l'Union européenne, et elle se prévaut plus particulièrement d'un arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) du 13 janvier 2004 (C-453/00, « & NV »), ci-après visé par « *l'arrêt* - ». Elle estime que cet arrêt consacrerait une obligation à charge d'un organe administratif d'un Etat membre de revenir sur sa décision si un certain nombre



de conditions sont remplies, ou du moins de réexaminer la décision sans pouvoir se référer à une décision juridictionnelle nationale antérieure qui s'avère contraire au droit de l'Union. L'appelante soutient que par application de ces principes, le directeur aurait été tenu de revenir sur la décision de refus du bureau d'imposition du 25 janvier 2005 et de faire droit à la demande d'application du régime de l'intégration fiscale du 17 décembre 2004.

L'appelante souligne que les quatre conditions posées par le susdit arrêt de la CJUE seraient remplies en l'espèce. Ainsi, l'administration des Contributions directes aurait le pouvoir de modifier sa décision et tant le directeur que le préposé du bureau d'imposition feraient partie de l'administration des Contributions directes et donc du même organe administratif. D'autre part, la décision du refus d'admission au régime de l'intégration fiscale serait devenue définitive à la suite d'un arrêt d'une juridiction nationale statuant en dernier ressort, en l'occurrence de l'arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007. En outre, cet arrêt serait, au vu d'une jurisprudence postérieure de la CJUE, fondé sur une interprétation erronée du droit de l'Union adoptée sans que la CJUE ait été saisie à titre préjudiciel dans les conditions prévues à l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ancien 234 du Traité CE). L'appelante souligne que le refus de la Cour administrative de formuler une question préjudicielle relative à la compatibilité de l'article 164bis LIR avec le droit de l'Union ne saurait être admis. En l'espèce, au vu des jurisprudences récentes de la CJUE et notamment d'un arrêt « Papillon » du 27 novembre 2008 (C-418/07) et d'un arrêt « X Holding BV » du 25 février 2010 (C-337/08), il serait indéniable qu'il existe un doute raisonnable en ce qui concerne la compatibilité avec le droit de l'Union de la limitation de l'application de l'article 164bis LIR du régime d'intégration fiscale à des sociétés filiales d'une société résidente ou ayant un établissement stable résident. La quatrième condition de la jurisprudence de la CJUE serait encore remplie en ce qu'elle se serait adressée à un organe administratif immédiatement après avoir pris connaissance de ladite jurisprudence.

L'application en l'espèce des principes dégagés par l'arrêt - doit être placée dans le cadre du droit national pertinent, étant donné qu'il résulte de la motivation de cet arrêt qu'une éventuelle obligation de réexamen d'une décision découlant du droit communautaire ne peut exister que lorsque le droit national de l'Etat membre concerné prévoit la faculté pour l'autorité compétente pour revenir sur sa propre décision antérieure.

En ce qui concerne la première condition posée par l'arrêt - tenant à la possibilité de revenir sur une décision antérieure définitive, les facultés de retrait et de modification d'une décision sur l'accès au régime de l'intégration fiscale sont déterminées par le § 94 AO dans la mesure où une telle décision devra être qualifiée de décision sur un autre avantage fiscal dont l'octroi constitue un droit pour le contribuable au sens du § 235 n° 5 AO (« *Bescheide über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht* »), cette catégorie visant en effet des décisions sur des avantages pour le contribuable auxquels il a droit, mais dont la reconnaissance est subordonnée à une décision qui est distincte de l'imposition à travers un bulletin d'impôt *stricto sensu*.

Or, le § 94 (1) AO, qui prime sur la disposition plus générale du § 93 AO, dispose que « *les bulletins d'impôt (§§ 211, 212, 212a al. 1<sup>er</sup>, 214, 215 et 215a) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (§ 235) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux* ».

En l'espèce, si l'on peut admettre que l'appelante consent à une modification de la décision du bureau d'imposition du 25 janvier 2005 dans le sens d'une admission au régime de l'intégration fiscale conformément à la demande prévue du 17 décembre 2004, il n'en reste pas moins qu'elle avait épuisé les voies de recours à l'encontre de la décision susvisée

du 25 janvier 2005 suite à l'arrêt prévisé du 19 avril 2007 et qu'elle était donc forclosé à agir à la date de la réclamation du 18 juin 2009. Par voie de conséquence, l'une des deux conditions cumulatives posées par le § 94 (1) AO pour un retrait ou une modification de la décision du 25 janvier 2005 ne se trouve pas réunie et cette dernière a acquis autorité de chose décidée, de manière que la première prémisse posée par l'arrêt - ne se trouve pas vérifiée en droit luxembourgeois.

Il s'y ajoute que l'appelante n'a pas satisfait à la quatrième condition tenant à la soumission d'une demande de réexamen à l'autorité administrative compétente.

En effet, il y a lieu de rappeler d'abord que, conformément aux développements ci-avant, une décision relative à l'admission ou non d'un groupe de sociétés au régime de l'intégration fiscale constitue une décision autonome distincte des impositions des sociétés concernées et donnant suite à une demande particulière en ce sens et que la compétence afférente revient au bureau d'imposition en charge de la société faîtière.

En deuxième lieu, le directeur et les différents bureaux d'imposition, dirigés par des préposés, relèvent certes tous de l'administration des Contributions directes conformément à la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes, mais représentent néanmoins des autorités administratives distinctes dotées de compétences propres par l'AO. Ainsi, les bureaux d'imposition sont seuls investis par le § 210 (1) AO de la compétence exclusive pour fixer les impositions individuelles et les pouvoirs du directeur à l'égard des bureaux d'imposition dans l'exercice de cette compétence sont circonscrits par le § 46 AO qui prévoit deux instruments d'exercice de la surveillance par le directeur, en l'occurrence d'abord le pouvoir de rapporter d'office une décision, ainsi que le pouvoir d'enjoindre aux autorités subordonnées de faire quelque chose, mais ne lui permettent pas de se substituer au bureau d'imposition pour prendre à sa place des décisions dans le cadre de cas d'imposition individuels (cf. Cour adm. 29 juillet 2009, n° 25165C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 427).

Ainsi, une réclamation contre des bulletins d'impôt *stricto sensu* ne peut, indépendamment de l'argumentation déployée à son appui, pas être considérée comme demande de réexamen d'une décision antérieure de refus de l'application du régime de l'intégration fiscale, d'abord en raison du caractère indépendant de cette décision et ensuite au vu de sa soumission à une autorité incompétente, à savoir le directeur. Celui-ci aurait seulement pu être utilement saisi d'un recours hiérarchique sur base du § 46 AO, un tel recours n'ayant cependant pas été exercé en l'espèce. Dès lors, il aurait incombé à l'appelante de s'adresser au bureau d'imposition afin de lui soumettre une demande formelle de réexamen de sa décision en cause du 25 janvier 2005 afin de se mettre dans une position lui permettant de se prévaloir de l'arrêt -.

Il découle de ces développements qu'au moins deux des quatre conditions – et abstraction même faite de ce que la non-conformité de l'arrêt prévisé du 19 avril 2007 au droit communautaire ne se dégage pas aussi clairement des deux arrêts de la CJUE des 27 novembre 2008 et 25 février 2010 que le prétend l'appelante – pour déclencher une obligation de réexamen de la décision en cause du 25 janvier 2005 par application de l'arrêt - ne se trouvent pas vérifiées en l'espèce, de manière que cette demande est également à abjurer.

Dans la mesure où la réclamation du 18 juin 2009 se trouve exclusivement fondée sur l'argumentation ci-avant analysée relative à la non-application du régime de l'intégration fiscale sans que les impositions ne soient contestées en elles-mêmes, c'est dès lors à bon droit, quoique pour d'autres motifs que ceux retenus dans le jugement entrepris du 1<sup>er</sup>

décembre 2010, que les premiers juges ont rejeté le recours sous examen comme n'étant pas fondé. Par voie de conséquence, l'appel sous examen est à rejeter comme n'étant pas justifié.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
déclare irrecevable la demande nouvelle tendant à l'intégration verticale de la société belge ... avec ses filiales luxembourgeoises,  
reçoit l'appel du 7 janvier 2011 en la forme pour le surplus,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 28 avril 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative